

原本没有的“功能”。这种功能扩张,在社会系统中,是一个极为普遍、也耐人寻味的现象。这种现象,国际会计准则委员会也全盘继承下来。当初,国际会计准则委员会成立时,强调的是协调,即:指出各国会计准则的差异之处,让报表使用者明了不同国家准则的具体差异,从而掌握财务信息的实质内容。但是,当国际会计准则委员会希望“相似的交易或事项,在全球应以相似的方式予以说明”时,它的功能在相当程度上也被“夸张”了。或者说,国际会计准则委员会为了强调、突出其在国际事务、特别是国际性会计准则制订中的“重要性”,采取了社会系统中普遍存在的“功能扩张”的方式,过于强调国际统一的会计准则,期望国际会计准则委员会成为各国会计准则的统一制订机构。这种功能扩张所隐含的另一矛盾是:各国会计准则制订机构为了强调自身的存在价值,自然不承认国际会计准则委员会的“侵权”行为,从而产生了无休止的争论。

此外,公共选择理论也通过经济人的自利动机,解释了政府部门自我扩张的一般原理和扩张的方式。实际上,国际会计准则委员会也在一定程度上符合这一理论。

### 结论与启示

尽管从学术架构来看,会计准则国际化是一种理想、完美的框架体系,但是,由于会计准则直接或间接地涉及到人们的利益行为和利益后果,因此,会计准则的国际化只能是有限度的。同时,就国际化的会计准则的供给与需求来看,供给方所供应的,并不是需求方所需要的,二者在对国际化的认识上,仍然存在一定的分歧。这里特别要强调的是:如果我们将会计界定为一种商业语言,就应该要承认,各种不同语言间的差异,并不会成为妨碍相互间交流的障碍。过份强调统一,目前看来,只是国际会计准则委员会自我扩张的表现之一。

我国正处在制订会计准则的关键时期。目前,我国准则制订过程中如何考虑国际化问题,也是理论界和准则制订部门所关注的焦点之一。如果片面追求国际化的第三层含义,不仅将会放弃我国已有会计理论和会计准则建设的成果,同时,也会使所制订的准则不能适应我国的经济环境,从而给企业带来损失。但这并不表明我国的会计准则要独立于国际舞台之外。我们可以吸收、借鉴各国共同的会计思想、他国有效的准则框架等。因此,对待会计准则国际化的恰当态度应该是:在相互沟通的基础上,进行适度协调。□

# 现代会计及其准则 起源探析

厦门大学会计系 王开田

## 一、目前的学术流派

现代会计和现代会计准则,虽已成为一种普遍现象和会计学的基本概念,然而对其产生起源却有不同的认识和观点。就现代会计而言,目前至少有三种较为代表性的观点:其一曰产生于中世纪的地中海沿岸的意大利。其标志就是“复式簿记”的产生。因为1494年意大利数学家和传教士卢卡·帕乔利出版了其名著《算术、几何、比例概要》这部著作中专设一篇《计算与记录详论》或叫《簿记论》第一次系统地介绍和论述了复式簿记原理,对流传在意大利诸城已久的复式记帐进行理论总结和规范,为推动复式簿记在欧洲及全球传播奠定了基础。美国著名会计史学家迈克尔·查哈菲尔德认为帕氏簿记论是“为师者的会计教本,为商者的操作手册”。经济史学家松巴特认为帕氏簿记论促成了资本主义萌芽。倘若没有复式簿记,历史的进程将会是另一番模样。因而帕氏被认为是“现代会计之父”。这是国内外最为盛行的观点,在学术界处于主流地位。其二曰起源于本世纪之初,它以现代会计的基本观念、方法和会计原则的形成作为标志。这种观点虽已提出,但目前尚未论证。其三曰起源本世纪五十年代,以财务会计和管理会计的分野为标志。因为从那时起,现代会计理论与方法都得到了发展与完善。

## 二、现代会计的起源

以上哪种观点较为客观,或者还有更为科学的说法,我们应按照历史唯物主义的精神进行考证。历史学家将人类社会划分为现代社会、近代社会和古代社会三个阶段。会计作为人类历史活动的一个组成部分,会计学作为人类社会共同创造和积累起来的经验总结,智慧和文化的沉淀,也应划分为现代会计、近代会计和古代会计。至于近代会计与古代会计分野标志,与本文无关,暂且不论。就现代会计与近代会计的分野标志,应从两个方面进行考证,其一是时间观念;其二是会计的突变。

就时间观念而言,所谓现代:“即帝国主义和无产阶级革命时代:历史上通常指无产阶级取得社

社会主义革命胜利时代, 1917年俄国十月社会主义革命开辟了人类历史的新纪元, 标志着世界现代历史的开端”《辞海》上海辞书出版社, P. 1206), 因而从“现代”一词的含义来看, 第二种观点较为客观, 即: 现代会计应起源于本世纪之初。

就会计发展的突变来看, 尽管会计经受了18和19世纪工业革命、机械化大生产的影响, 发生了一些变革, 例如, 从商业会计转向工业成本会计, 也出现了许多新的观念, 例如折旧、成本等, 但尚未形成系统的理论。而在本世纪初, 在美国以及其他一些国家, 如英国、荷兰等出现了大量的会计理论家和理论专著。这些著作全方位地论述了现代会计的本质、方法及其他理论问题。这一时期是会计理论研究空前繁荣时期, 也正是现代会计理论形成的时期。正是因为有力的理论研究, 才促使了会计发展的突变, 使簿记成为会计。

另外, 从会计职业团体组织看, 虽然早在17世纪在英国就出现了会计职业团体组织, 但直到本世纪初, 会计职业组织才得以迅速发展壮大。这些会计职业团体组织的发展壮大, 有力地促进了会计发展的突变, 也促使了会计准则的诞生。

从以上分析可以认定现代会计在时间上产生于本世纪初。正如A.C.利特尔顿所说:“现代会计应始于20世纪。自1900年以来, 会计的各个方面均以惊人的速度加速发展, 尽管这种发展的某些迹象在19世纪就已经出现。”(林志军等人译利特尔顿著《会计理论结构》P. 48)。从空间上看, 应产生于美国。因为这一时期的理论和会计职业组织是以美国为主。也正如利特尔顿所说:“第一, 在1920年, 美国立法对注册会计师的确认已经遍及各州; 第二, 由于成立了单一强大的全国性注册会计师组织——美国会计师协会, 以及通过每年在全国各州同时进行统一的会计专业考试, 使该职业在全国获得极大的统一”(同上注P. 8)。因此, 我们可以断定现代会计应起源于本世纪初的美国。至于产生在美国的具体原因, 将结合其准则的起源考证, 加以解释和说明。

### 三、现代会计准则的起源

现代会计理论研究和其准则研究是同时兴起的, 而现代会计理论研究的重心则是其准则。其原因有三: 其一, 准则构成了现代会计理论体系的核心内容。没有准则, 也就无所谓现代会计理论, 正如美国著名会计思想家亨德里克森所说:“理论是指某一探究领域的通用观点所构成的一套前后一贯的假设

性、概念性和实用性原则, 因此, 会计理论可以解释为一套以原则为形式的逻辑推理”(亨德里克森著, 王澹如等译《会计理论》立信会计图书用品社出版, P. 1)。其二, 它是会计行为的指南。直接指出会计应该怎样和不应该怎样, 为会计实务指明了方向, 起到了路标和导航的作用。其三, 会计准则是会计主体取信于社会的保障, 因为它“提供评价会计实务所依据的通用观点”(亨氏《会计理论》)。

会计准则为什么也产生于本世纪的美国? 它产生的标志又是什么呢? 下面我们对此进行探析。

根据美国本世纪初的社会经济状况, 现代会计准则产生于美国的动因主要有以下四个方面:

1. 股份公司的发展, 高度的两权分离, 是会计准则产生的社会必要条件

尽管股份公司最早发源于15世纪的意大利康美达, 但却发展盛行于18世纪工业革命后的美国。股份公司的基本特征是资产的所有权与经营权的高度分离。这种分离必然形成企业外部的利害关系集团, 例如投资者、债权人、政府机构等。他们虽不直接参与企业的经营管理, 但为了自身的利益, 却热切地关注着企业, 迫切需要了解企业的经营状况。基本途径是会计报表。由于采用的程序和方法不同, 相同的经济事项能呈报出完全不同的数据, 因而就迫切要求对会计程序和方法的选用加以规范, 公认会计原则就成了会计信息取信于社会的基本保证。

2. 1929年至1933年的世界经济危机, 是会计准则产生的直接“导火索”

20世纪初, 资本主义经济进入完全自由竞争阶段。由于经济行为的盲目性和竞争的激烈性, 导致了1929年至1933年的全球经济危机, 使美国的证券市场倒闭, 整个经济处于崩溃状态。在这一时期, 会计被认为是一项艺术, 会计行为没有统一的有强制性的约束规范机制。怎样进行会计处理完全是会计师自己的事, 而且还受到企业管理当局的控制与操纵, 提供的信息具有较大的欺诈性, 给潜在的投资者、信贷者提供了错误的决策导向, 将经济危机推向纵深。如此一来, 使会计失去了社会的信任, 这就迫切要求会计界进行反思, 做出相应的举措。

3. 凯恩斯主义的盛行, 是会计准则产生的理论依据

1929年至1933年的空前危机, 迫使美国政府采用凯恩的经济理论, 即利用国家干预市场这只

“无形的手”，以确保国民经济的有序发展。1933年和1934年美国国会相继通过了证券法和证券交易法，并依法成立了证券交易委员会（SEC）。它的委员由国会直接任命，主管全国各证券交易所对上市企业的注册、登记和信息披露，要求所有上市企业都必须提供统一的会计信息，并负责制定统一会计准则。凯恩斯主义的实行和证券法及证券交易法的颁布，为会计准则的制定奠定了理论依据，提供了法律保障。

#### 4. 会计职业团体组织的发展壮大是现代会计准则产生的内部动因

20世纪初，随着北美大陆的开发，不仅欧洲的资本、技术倾入美国，而且娴熟的职业会计师也纷纷涌入美国，使美国的会计职业力量迅速发展壮大。1886年美国成立了公共会计师协会（AAPA），1917年改为美国会计师协会（AIA），1968年改为美国注册会计师协会（AICPA）；1916年成立了美国大学会计教师联合会（APUIA），1935年改名为美国会计学会（AAA）；1919年成立了全美成本会计师联合会（NACA），后改名为全美会计师联合会（NAA）；1936年成立了Sec，虽不是会计职业组织，但对会计准则的产生有直接的推动作用。这些职业团体组织的出现，为美国会计准则的产生提供了组织保证。例如AAPA1909年任命了一个会计术语特别委员会，试图进行会计实务规范化的尝试。1915年美国联邦贸易委员会提出了建立统一会计制度的建议。1917年，美国联邦储备委员会和联邦贸易委员会提出凡向银行申请贷款而编制的资产负债表必须予以标准化的决议，并委托AIA提供一份关于统一与标准会计程序的备忘录。1917年，此备忘录作为联邦储备公报正式发表，叫做《统一会计》。1920年，AICPA又成立了会计术语委员会，专门负责会计术语的解释。1927年成立了特别委员会，曾对财务报表验证提出建议。1929年，美国储备委员会依据其意见发表了《财务报表的验证》修订本。这些职业团体组织的壮大和开拓性的研究，为现代会计准则的产生创造了内部条件。

由于会计职业团体的不懈努力和外部环境的压力，在Sec的支持下，AICPA于1936年成立了由乔治·D·梅为首任主席、由21位成员组成的会计程序委员会（CAP），专门负责研究和修订会计准则。1939年9月，该委员会发布了第1号《会计研究公报》（ARB）。第1号ARB的公布，标志着现代会计准则的诞生，也标志着现代会计理论的成熟，使会

计实务进入了一个新的历史发展时期。

#### 四、对现代会计及其准则起源探析的几点认识

通过上述对现代会计及其准则的探析，我们可以得到以下几点启迪与认识：

1. 现代会计是传统会计长期发展、演进的必然结果，是传统会计在一定历史条件下的突变和质的飞跃，它是对传统会计的扬弃，形成了系统的理论体系，用理论来指导会计实务。现代会计的理论性，是区别传统会计的主要标志。因此，发展和完善一门科学，必须建立一套概念和规则，进行系统的理论研究，尤其对其进行基本理论问题的研究。目前，我国正处于现代会计形成和发展时期，进行深入的会计理论研究，探明其本质、目标、范围，建立和完善其理论体系是我国会计职业界的当务之急。

2. 会计职业团体的形成与发展是现代会计脱颖而出的根本原因。社会经济的变革固然能促进会计的发展，为现代会计及其理论的形成提供社会前提条件，但如果没有会计自身矛盾的运动和激化，也就不可能产生现代会计。会计变化的内因就是会计职业团体组织的兴起与壮大。因为会计理论与方法的创新都应由精通会计的专家、学者来完成。没有会计职业团体组织的发展、壮大，就不可能有会计变革的内在动力，也就无所谓会计的突变。例如，改革开放前，我国也是一个现代社会，但会计却是传统的会计，因为没有会计职业团体组织去研究推动。今后，我国会计理论与方法发生突变，也必须加强职业团体组织的建设，并使其成为权威机构。在这方面，中国会计学会、注册会计师协会和教授会应做出一定的努力。

3. 现代会计理论与准则总是揉合在一起，相辅相成。会计准则一方面来自于实践中形成的惯例，另一方面来自于会计理论的指导。西方国家在30—70年代初，在制定会计准则方面，走了不少弯路，忽视了会计理论的指导，采用头痛医头、脚痛医脚的做法，许多准则前后矛盾，不得不进行修补，受到了社会各界的批评。因而从70年代开始注重会计概念框架的研究，力图为会计准则提供一个完整的理论基础。我国目前已进入了具体会计准则的研制阶段，但并没有建立起理论框架，这是非常危险的。从《企业会计准则》出现的许多弊端来看，今后相当长的一段时间内，会计界的中心任务是研究和建立中国的会计理论框架。

4. 现代会计及其准则的产生都是在经济发达的

美国，而后扩展开来。因而现代会计及准则一开始就带有浓厚的国家色彩，体现出民族文化特点，是国家性和国际性的统一。今后，我们在发展我国现代会计理论及其准则时，应立足于我们自己的国情和民族文化习性，借鉴国外成功的经验和会计惯例，决不可偏废某一方。 □

# 试析具体会计准则 与财务通则和财 务制度的关系

厦门大学 陈汉文

要处理好具体会计准则与财务通则和财务制度的关系，首先必须对财务与会计的关系有一个明确的认识。财务与会计的关系，一直是我国会计界争论的焦点之一。主要的观点可以简单归纳为四种：

1. 认为财务包括会计。财务是企业管理的组成部分，它同物资管理、技术管理、质量管理等并列；而会计仅仅是财务管理链条上的一个环节。2. 认为会计包括财务。会计是一个大系统，财务只是其中的一个组成部分。3. 认为广义的财务包括狭义的财务和狭义的会计；广义的会计包括狭义的会计和狭义的财务。二者是同一事物两种不同的称谓，彼此之间没有区别。4. 认为财务与会计虽有紧密联系，甚至相互间有一定的交叉，但财务管理是一项职能管理，而会计是一个信息系统，各有其对象、内容、职能和方法。二者不能等同，更不存在谁包括谁的问题。尽管理论界对此尚未达成共识，但在实务中，会计核算和财务管理是两项独立的工作，行使着不同的职能，这是有目共睹的。

什么是财务？笔者认为，财务应包括四个层次的涵义：一是财务行为，即企业经营活动中能够用

货币表现或必须通过货币来实现的方面。二是财务关系，即企业财务行为所体现的国家、企业、企业所有者和职工个人之间的利益关系，这是财务最本质的内容。三是财务管理，即由企业对其财务行为所体现的财务关系进行管理，其职能侧重于管理。又可分为两部分内容：1. 对资金的筹集和运用进行管理，其目的是通过合理筹集和有效运用资金，最大限度地提高企业的经济效益。2. 对经营成果及其分配进行管理，其目的是正确处理有关各方的利益分配关系。四是财务规范，即由国家或企业外部有关方面对企业的财务行为和财务关系进行规范，它通过企业的财务管理工作得以具体执行。

会计的内容则是搜集输入信息、处理加工信息、输出反馈信息。其基本职能就是反映，即通过一定的程序和方法对企业财务行为（其价值方面表现为资金运动）的过程及结果进行确认、计量、记录和报告，提供有助于反映财务关系的信息（如有关财务状况、经营成果和财务状况变动的信息）。它侧重于资金运动所体现的数量方面。会计规范就是要对会计核算的确认、计量、记录和报告等程序进行规范。

可见，财务与会计存在着相互依存、相互影响的关系。企业的财务行为和财务关系要通过会计核算加以反映，会计核算反过来影响到财务关系，这是因为会计核算主要是对具体经济业务的确认和计量。确认就是要决定在什么会计期间内记录收入和分配费用，同时记录相关的资产和负债。确认直接关系到不同期间成本与费用的高低，资本性支出与收益性支出的划分是否合理，应计、递延、分配、推销等程序的运用是否恰当等等，最终关系到期间利润的高低，即影响到企业的财务关系。

既然财务与会计存在着密不可分的关系，具体会计准则对会计的确认、计量等程序所作出的规范，就不能不涉及财务的内容。企业的财务行为和财务关系必须受到规范和管理，这是进行会计核算的前提。问题是：这样的规范是否应成为财务通则和财务制度的内容？这是处理具体会计准则与财务通则和财务制度关系的关键所在。

从财务行为的范围来说，需要由国家加以规范的应该是涉及有关各方经济利益（主要是国家利益）的那一部分内容，如经营成果的分配、成本开支范围等。按照国际惯例，这部分内容主要属于公司法、税法和会计准则应予规范的范围。我国之所以由财务通则和财务制度来规范，是有其历史原因的。长